

**Audience publique du 21 mars 2005**

Recours formé par les époux ...  
et ... ..., ...,  
contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de remise gracieuse

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 18637 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 septembre 2004 par Maître Alain GROSS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ... et ... ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 février 2003, déclarant non fondée leur demande en remise gracieuse du 27 décembre 1999, ainsi que de la décision du même directeur du 8 juin 2004 portant rejet de ladite demande comme étant irrecevable faute de qualité ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 décembre 2004 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment les décisions directoriales déférées ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Alain GROSS et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 février 2005 ;

Vu l'avis de rupture du délibéré du 3 février 2005 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 février 2005 par Maître Alain GROSS au nom des époux ... et ... ... ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 21 février 2005 ;

Où le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Alain GROSS et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 mars 2005.

---

Considérant que par courrier du 24 décembre 1999, la fiduciaire ..., établie à L-..., sous la signature de Monsieur ..., expert comptable, a introduit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une demande en remise gracieuse sur base du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* » concernant l'impôt sur le revenu des années 1994 et 1995 des époux ... et ... .. ;

Que par courrier du 24 janvier 2000 adressé à Monsieur ... .., le secrétaire de la division du gracieux de la direction des Contributions a accusé réception de la requête du 24 décembre 1999 en l'informant qu'elle a été enregistrée sous le numéro GR229.99 ;

Que par une décision en matière gracieuse datée du 19 février 2003, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « *le directeur* », a rejeté la demande en remise gracieuse présentée, au motif que les conditions pouvant légalement justifier une remise n'étaient pas remplies ;

Considérant qu'en date du 21 août 2003 les époux ... et ... .. ont introduit une requête basée sur la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice ;

Considérant que par jugement du 24 mars 2004 (n° 16917 du rôle), le tribunal a déclaré la demande en relevé de déchéance irrecevable pour défaut d'objet, à défaut d'un mandat vérifié dans le chef de l'expert-comptable dont il s'agit en vue de recevoir notification de la décision directoriale à rendre sur la requête en remise gracieuse introduite pour compte des demandeurs en date du 24 septembre 1999, la notification opérée de la décision directoriale du 19 février 2003 dans le chef du seul expert-comptable en question n'ayant pas utilement fait courir le délai contentieux afférent ;

Considérant qu'en date du 8 juin 2004 le directeur a déclaré la demande en remise gracieuse du 27 décembre 1999 irrecevable faute de qualité dans le chef des époux ... .. en l'absence de mandat exprès vérifié dans le chef de l'expert comptable l'ayant introduite ;

Considérant que par requête déposée en date du 8 septembre 2004, les époux ... .. font introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des deux décisions directoriales précitées des 19 février 2003 et 8 juin 2004 ;

Considérant que le délégué du Gouvernement fait valoir que le recours est irrecevable faute de qualité en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 8 juin 2004 étant donné que pour pouvoir faire recours il faut avoir été partie à la décision entreprise, ce qui en l'espèce n'aurait pas été le cas, alors qu'à la base le représentant des

demandeurs n'aurait pas eu qualité pour introduire la demande en remise gracieuse en leur nom ;

Que les demandeurs d'exposer que ce serait l'expert-comptable en question qui aurait omis d'établir pour leur compte la déclaration fiscale litigieuse, dont la carence a abouti à la taxation d'office pour les années fiscales 1993 et 1994, mais que la demande en remise gracieuse introduite par lui, initialement à leur insu, pour la sauvegarde légitime de leurs intérêts, n'aurait point été remise en question par eux alors que seuls les contribuables intéressés seraient en droit d'invoquer un défaut de qualité dans le chef de celui qui les a représenté pour introduire la demande en remise gracieuse ;

Considérant qu'il est constant que dans le cadre de la demande en relevé de déchéance ayant abouti au jugement prédit du 24 mars 2004, où fut toisée la question de savoir si le représentant des demandeurs, Monsieur ..., expert-comptable, avait reçu mandat concernant la réception de la notification de la décision directoriale à rendre sur la demande en remise gracieuse du 24 décembre 1999, ce dernier a établi en date du 15 mars 2004 un écrit, versé aux débats, libellé comme suit :

*« Par la présente je vous confirme l'information de vos mandants qu'aucun document écrit n'a été établi concernant une procuration pour entamer un recours gracieux » ;*

Considérant que le tribunal, à travers son jugement du 24 mars 2004, a uniquement tiré de l'écrit en question la conclusion que l'existence d'un mandat en vue de la réception de la notification de la décision directoriale à rendre sur la demande en remise gracieuse du 24 décembre 1999 n'était point vérifiée, sans que ne fut soulevée la question de la qualité pour agir de Monsieur ... concernant la demande de remise gracieuse en cause ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 254 (2) AO visé à travers sa décision déférée du 8 juin 2004, *« Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen » ;*

Considérant qu'il vient d'être relevé que le tribunal, à travers l'instruction du rôle 16917 précité concernant la demande en relevé de déchéance relativement aux délais contentieux concernant la décision directoriale y visée du 19 février 2003 a uniquement soulevé la question du mandat dans le chef de l'expert-comptable dont s'agit concernant la réception de la notification de la décision directoriale en question, sans ne poser la question de la qualité pour agir du même expert-comptable à la base de la demande en remise gracieuse ;

Considérant qu'il ne résulte d'aucune pièce du dossier que le directeur ait demandé à l'expert-comptable en question d'établir, sinon d'étayer sa qualité pour agir conformément aux dispositions du paragraphe 254 (2) AO ;

Qu'au contraire, suite à la demande en remise gracieuse du 24 décembre 1999, le secrétaire de la division gracieux a informé Monsieur ... que «  *votre requête du 24 décembre 1999 présentée par l'organe de Monsieur ... tendant à une remise gracieuse a été mise au rôle du secrétariat de la division du gracieux sous le n° GR229.99.*

*Dans toute correspondance relative à cette affaire veuillez rappeler ce numéro » ;*

Que par la suite, à aucun moment de la procédure la qualité pour agir de Monsieur ... n'a été mise en question jusqu'à la prise de la décision également déférée du 8 juin 2004, non précédée d'une quelconque demande à l'adresse de l'expert-comptable concerné relativement à sa qualité pour agir ;

Considérant que faute de demande afférente de la part du directeur, préalable à sa décision du 8 juin 2004, la qualité pour agir de l'expert-comptable agissant au nom des demandeurs, devait rester acquise en l'état ;

Que dès lors le présent recours n'est point irrecevable pour défaut de qualité pour agir des demandeurs, concernant la décision directoriale déférée du 8 juin 2004, ni *mutatis mutandis* concernant celle du 19 février 2003 ;

Considérant qu'en application des dispositions combinées du paragraphe 131 AO et l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé à l'encontre des deux décisions directoriales déférées ;

Que par voie de conséquence le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire est irrecevable ;

Considérant que le recours en réformation ayant été intenté dans les formes et délai de la loi à l'encontre des deux décisions directoriales déférées, en l'absence de plus amples contestations concernant sa recevabilité, il est recevable ;

Considérant que relativement à la décision directoriale déférée du 8 juin 2004 il vient d'être relevé qu'ayant omis de vérifier préalablement, sur demande expresse (auf Verlangen) la qualité pour agir de l'expert-comptable à la base de la demande de remise gracieuse, permettant ainsi un échange contradictoire pré-contentieux sur cette question, la décision directoriale en question encourt, dans le cadre du recours en réformation, l'annulation au regard des exigences du paragraphe 254 (2) AO ;

Considérant que du fait de l'annulation de la décision deuxième en date, rendue à l'encontre de la même demande en remise gracieuse, le tribunal est amené à statuer au fond à l'encontre de la première décision prise le 19 février 2003 ;

Considérant qu'au titre de rigueur objective, les demandeurs font valoir que, sans contester le principe de la légalité de la taxation d'office effectuée, ni l'application correcte de la loi fiscale, la perception de l'impôt déterminé par cette procédure serait

contraire à l'équité parce que manifestement disproportionnée au regard de la volonté du législateur ;

Que cette perception devrait être évitée par le recours à la voie gracieuse qui aurait pour but et objectif d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution ;

Que la perception d'un impôt manifestement supérieur au montant normalement dû romprait l'égalité entre les demandeurs et les autres citoyens, de sorte à donner lieu à pareille rigueur objective ;

Que les demandeurs d'indiquer encore que le recouvrement de l'imposition tel que résultant des bulletins du 17 décembre 1998 relatifs aux années d'imposition 1994 et 1995, « *de par son caractère excessif viendrait compromettre la situation économique actuelle* » qui serait la leur ;

Qu'ils indiquent avoir, en gage de bonne volonté, versé au receveur compétent un montant de 1.000.000 LUF dès le mois d'août 2003 après avoir introduit en juillet 1999 les déclarations fiscales relatives aux années d'imposition 1994 et 1995 dont s'agit ;

Considérant qu'une remise gracieuse se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est point contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement selon la personne du contribuable ;

Qu'une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette ;

Que la fonction de remise en équité ne saurait être ni d'abolir les délais pour exercer un droit, ni de permettre par la voie indirecte de procéder à une nouvelle fixation d'une cote d'impôt définitivement ancrée (cf. trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Impôts, n° 246, p. 424) ;

Considérant qu'il est constant, tel que le relate la décision directoriale déferée du 19 février 2003, que malgré maints rappels, sommations d'astreinte, les demandeurs n'ont pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 1993 à 1995 ;

Considérant que la taxation d'office sur base du paragraphe 217 AO ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2004, V° Impôts n° 304, p. 435 et autres décisions y citées) ;

Qu'il est encore constant, tel que le relève la même décision directoriale déferée, que le contribuable ne doit s'imputer qu'à soi-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation d'office, lorsque c'est par suite de son propre comportement qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. trib. adm. 19 juin 2000, n° 11295 du rôle, Pas. adm. V° Impôts n° 303, p. 435 et autre décision y citée) ;

Considérant qu'encore que les demandeurs affirment ne point contester la légalité de la taxation d'office, ni l'application de la loi fiscale concernant l'imposition de leurs revenus des années 1993 et 1994, il n'en reste pas moins que leur démarche, tendant à voir fixer l'impôt d'après leurs déclarations fiscales introduites à un moment où les bulletins d'imposition du 17 décembre 1998 relatifs aux années 1994 et 1995, intervenus sur taxation d'office, avaient acquis l'autorité de la chose décidée, revient néanmoins en substance à remettre en cause, partant à contester la légalité desdits bulletins d'impôt du 17 décembre 1998 pourtant définitifs ;

Que pour le surplus, la légalité des bulletins d'imposition n'étant pas formellement contestée par les demandeurs, ils ne sauraient d'un autre côté tirer une rigueur objective de ce que la volonté du législateur n'aurait pas été observée ;

Considérant qu'il suit des développements qui précèdent que sur base des éléments soumis actuellement au tribunal, c'est à juste titre que le directeur, à travers sa décision déferée du 19 février 2003, a retenu qu'aucune rigueur objective ne se trouvait vérifiée en l'espèce ;

Considérant que pour engendrer une remise d'impôt au vœu du paragraphe 131 AO, une rigueur subjective doit constituer de façon vérifiée une affectation dirimante de la faculté contributive du contribuable, demandeur en remise gracieuse, analysée de façon circonstanciée au moment où le tribunal statue ;

Considérant que force est au tribunal de retenir à partir des éléments lui soumis qu'il n'a point été mis en mesure par les demandeurs d'apprécier à quel point leur faculté contributive serait actuellement affectée face à l'impôt échu tel que se dégageant des bulletins d'impôt du 17 décembre 1998 relatifs aux années 1994 et 1995 à la base de la demande en remise gracieuse sous analyse ;

Qu'en effet, sauf à renvoyer au montant de LUF 1 million versé par les demandeurs dès août 2003 en gage de bonne volonté et à signaler que le recouvrement de l'imposition dont s'agit aurait un caractère excessif qui viendrait compromettre leur situation économique, les époux ...-... ne soumettent au tribunal aucun autre élément d'appréciation concret lui permettant d'accéder à leur demande de remise gracieuse du fait d'une rigueur subjective ;

Considérant qu'aucune rigueur, ni objective, ni subjective, n'étant vérifiée en l'état, le recours est non fondé en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale déferée du 19 février 2003 ;

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit partiellement justifié ;

dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale déférée du 8 juin 2004 ;

dit le recours non fondé pour le surplus ;

déclare la recours en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose pour moitié aux demandeurs et pour l'autre moitié à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 mars 2005 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Thomé, juge,  
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte